



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **JUDr. J. L.**, zastoupena JUDr. Tomášem Pelikánem, advokátem se sídlem Dušní 22, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 1**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2007, č. j. 7 Ca 56/2006 – 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni k rukám právního zástupce, JUDr. Tomáše Pelikána, advokáta, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 4800 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2007, č. j. 7 Ca 56/2006 – 31, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „stěžovatel“) ze dne 22. 12. 2005, č. j. 286456/05/001515/8570, o zamítnutí reklamace proti rozhodnutí téhož finančního úřadu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 247212/05/001515/8570, o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 100 691 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, neboť zásady v něm definované je nutné použít i při výkladu ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Toto ustanovení totiž podle městského soudu definuje stejný princip jako ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tedy že přeplatek se vrátí v případě, kdy daňový dlužník současně nemá nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně. Rozhodnou pro posouzení věci je totiž otázka, zda lze během

konkurzu zohlednit při existenci přeplatku a úvaze o jeho vrácení existenci daňových nedoplatků či nikoliv. Podle městského soudu Ústavní soud zcela jasně definoval zásady, které je nutno brát v potaz, přitom vycházel ze speciální povahy ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnaní“), které stanoví nepřípustnost kompenzace nejen pohledávek soukromoprávních, nýbrž rovněž pohledávek soukromoprávních a veřejnoprávních. Toto ustanovení má přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2, 4 zákona o správě daní a poplatků, a tedy podle městského soudu i ustanovení § 105 zákona o dani z přidané hodnoty. Postup podle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků by za trvání konkurzu měl charakter nepřípustného započtení. Existenci pohledávky daňového subjektu vůči správci daně je nutno dovozovat z právního přepisu speciálního, tedy ze zákona o konkurzu a vyrovnaní. Tato pohledávka tedy existuje k okamžiku vzniku daňového přeplatku a k tomuto okamžiku se také stává součástí konkurzní podstaty. Samotné převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku má potom povahu započtení, resp. střetu dvou pohledávek. Ve světle uvedených závěrů byl pak postup stěžovatele, který převedl přeplatek podle § 64 zákona o správě daní a poplatků na úhradu úpadcova daňového nedoplatku, v rozporu s § 24 odst. 1 písm. I) zákona o konkurzu a vyrovnaní. Z uvedených důvodů bylo nezákonné i rozhodnutí o zamítnutí reklamace proti takovému postupu.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na to, městský soud přerušil řízení o žalobě s odůvodněním, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, a to ve věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 11 Ca 253/2005, v němž soud dospěl k závěru, že je třeba posoudit ústavnost ustanovení § 105 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a předložil věc Ústavnímu soudu. Ačkoli Ústavní soud o předmětné právní otázce nerozhodl, vydal městský soud napadený rozsudek. Stěžovatel se proto domnívá, že je nezbytné jej považovat za předčasné, neboť městský soud nevyčkal posouzení ústavnosti citovaného ustanovení. Již uvedená skutečnost je podle stěžovatele důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Dále namítal, že městský soud vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, který však řešil problematiku vrácení nadměrného odpočtu za existence jiné právní úpravy, konkrétně ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel se neztotožňuje s tvrzením městského soudu, že závěry vyslovené Ústavním soudem v tomto nálezu je nezbytné vztáhnout i na ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, protože Ústavní soud vydal předmětný nálezh za jiné právní úpravy. Podle stěžovatele citované ustanovení zcela striktně upravuje postup správce daně při vrácení nadměrného odpočtu, a to i po vyhlášení konkursu, kdy je umožněno vrátit nadměrný odpočet pouze v případě, že u plátce není evidován daňový nedoplatek za období před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel je povinen postupovat při vrácení nadměrného odpočtu podle tohoto ustanovení, které neumožňuje dvojí výklad. Není tedy oprávněn v průběhu konkursu vrátit nadměrný odpočet za situace, že má úpadce nedoplatek na téže nebo jiné dani. Ačkoli napadeným rozsudkem bylo zrušeno rozhodnutí o zamítnutí reklamace proti rozhodnutí o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vyměřeného za účinnosti § 105 odst. 1 zákona o přidané hodnotě na úhradu nedoplatku na jiné dani, přičemž stěžovatel je vázán názory vyslovenými v tomto rozsudku, platná právní úprava mu vrácení nadměrného odpočtu

úpadci v případě existence nedoplatku na jiných daních, nedovoluje aplikovat. Podle názoru stěžovatele je nezbytné vztah mezi zcela striktně daňovým předpisem stanoveným postupem správce daně při vrácení nadměrného odpočtu v průběhu konkursu (§ 105 zákona o dani z přidané hodnoty) a zákonem o konkursu a vyrovnání řešit pouze prostřednictvím Ústavního soudu. Do doby než bude Ústavním soudem rozhodnuto, není stěžovatel oprávněn postupovat způsobem, jaký mu byl doporučen napadeným rozsudkem, neboť se jedná o postup, který je v rozporu se zcela jednoznačnou platnou právní úpravou v dané věci. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti plně setrvala na svých předchozích vyjádřeních v této věci. Svůj názor opírá o jednoznačná ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání o nepřipustnosti započtení na majetek patřící do podstaty a rovněž o judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, podle které je zákon o konkursu a vyrovnání *lex specialis* vůči daňovým předpisům. Podaná kasační stížnost tak není důvodná, neboť městský soud rozhodl v souladu se zákonem o konkursu a vyrovnání. Pochybení v zákonné úpravě zákona o dani z přidané hodnoty, o jehož ustanovení § 105 opírá stěžovatel veškerou svou argumentaci, bylo s účinností od 1. 1. 2008 změněno zákonem č. 296/2007 Sb. tak, aby nekolidovalo se zákonem o konkursu a vyrovnání a konstantní judikaturou. Účastnice řízení závěrem navrhla, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je sporná otázka, zda může správce daně převést přeplatek na dani z přidané hodnoty vzniklý po prohlášení konkursu na úhradu daňových nedoplatků úpadce na dani z příjmů právnických osob, a to s ohledem na znění ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), kterým byla vyslovena protiústavnost ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty, tedy právě toho ustanovení, podle něhož stěžovatel při započtení postupoval. V citovaném nálezu Ústavní soud poukázal na čl. 11 Listiny, který zakotvuje právo každého vlastnit majetek, přičemž vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, a zdůraznil, že z uvedeného ustanovení nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Podle Ústavního soudu však aplikací citovaného ustanovení nutně k takovému neodůvodněnému zvýhodnění státu dochází a „předmětné ustanovení tak de facto státu, reprezentovanému v daňových věcech správcem daně, přiznávalo privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům. Naproti tomu derogace napadeného ustanovení, ke které přistoupil zákonodárce zákonem č. 296/2007 Sb., stát nijak neznevýhodnila, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle ustanovení § 20 ZKV u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. újmě nikoliv větší než u ostatních konkursních věřitelů“. Ústavní soud přitom odkázal na svoji argumentaci obsaženou v předchozích nálezech týkajících

se nepřípustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. náleze ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04) a dále zdůraznil přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. Napadené ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty představuje kogentní úpravu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátovi (správci daně) se od ní odchýlit, aniž by nejednal *contra legem*. Ústavní soud proto vyslovil, že „ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., a to text »Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.«, bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod“. V závěru pak uvedl, že „s ohledem na čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou důsledky shledané protiústavnosti orgány veřejné moci povinny promítnout do své rozhodovací praxe, tedy při řešení konkrétních případů citované ustanovení neaplikovat“.

K otázce nepřípustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkázal v citovaném nálezu Ústavní soud výslovně na náleze ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož městský soud v napadeném rozsudku vycházel. Proto jeho závěr, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání stanovilo nepřípustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a to ve vztahu k soukromoprávním i veřejnoprávním pohledávkám, a vytvářelo tak překážku v postupu správce daně podle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterých lze použít daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku u jiné daně, nelze označit za nezákonný.

Tím, že Ústavní soud shledal ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty protiústavním, zprostil orgány veřejné moci povinnosti jeho aplikace. To znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky *ex nunc*, a nikoliv *ex tunc*, a také že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Citovaný náleze Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, jedná-li se o řízení dosud neskončená, a to i včetně neskončených řízení u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008. č. j. 5 Afs 173/2006 – 68, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud již proto nemůže ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty na daný případ aplikovat.

Stěžovatel v posuzované věci namítal, že do doby než bylo Ústavním soudem rozhodnuto, nebyl oprávněn postupovat způsobem, jaký mu byl doporučen v napadeném rozsudku, neboť se jedná o postup, který je v rozporu se zcela jednoznačnou platnou

právní úpravou a že městský soud pochybil, když nevyčkal posouzení ústavnosti ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty Ústavním soudem.

Podle čl. 95 odst. 1 Ústavy je při rozhodování soudce vázán zákonem a *minori ad maius* ústavním zákonem. Podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad zákona byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je na místě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. Protože žádný obecný soud není oprávněn autoritativně vyslovit závěr o protiústavnosti zákona, slouží k tomu právě čl. 95 Ústavy. V daném případě městský soud nejprve usnesením přerušil řízení, neboť dospěl k závěru, že je třeba vyčkat rozhodnutí Ústavního soudu o posouzení ústavnosti ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož výsledek bude mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. Tento procesní postup městského soudu byl zcela v souladu se zákonem. Pokud se však rozhodl po přerušení řízení, podle jeho názoru, o „ústavně konformní výklad“ ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, aniž by vyčkal rozhodnutí Ústavního soudu, trpí tento postup vadou řízení před soudem, neboť rozhodoval, aniž by odpadla překážka, pro niž bylo řízení přerušeno. Navíc městský soud v rozporu s ustanovením § 48 odst. 4 s. ř. s. nevydal usnesení o pokračování řízení. Městský soud tím také nesprávně posoudil právní otázku, neboť ust. § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty představovalo kogentní úpravu, kterou nebylo možné překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňoval se od této úpravy odchýlit. V daném případě však nelze přehlédnout, že závěr městského soudu byl z hlediska názorů později vyslovených Ústavním soudem v nálezu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/2006, zcela správný. Proto namítaná vada řízení neměla podle názoru Nejvyššího soudu vliv na zákonnost rozhodnutí městského soudu.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníci řízení, která měla ve věci úspěch, byla přiznána náhrada nákladů řízení sestávající z odměny za právní zastoupení za 2 úkony (převzetí a příprava zastoupení, vyjádření ke kasační stížnosti) 2 x 2100 Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů a náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky, celkem 4800 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu